



Оксана Аркадьевна Ногина

*профессор кафедры государственного и административного права
СПбГУ, доктор юридических наук*

o.nogina@spbu.ru

КОНТРОЛЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ЗА ЦЕНАМИ В НЕКОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ, ЗАКЛЮЧЕННЫХ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ

В статье анализируются нормативно-правовое регулирование контрольных полномочий налоговых органов, основания и порядок осуществления контроля за ценой в гражданско-правовых сделках, заключенных взаимозависимыми лицами. Истолкование действующих законодательных норм Налогового кодекса Министерством финансов РФ и Федеральной налоговой службой фактически привело к расширению контрольных полномочий налоговых органов в отношении тех сделок налогоплательщиков, которые законодатель изначально не предполагал включать в сферу контроля. Отсутствие законодательного регулирования рассматриваемой в статье проблемы приводит к отсутствию единообразия в судебных решениях арбитражных судов разных округов. Возникшая неопределенность в понимании законодательных норм влечет нарушение прав налогоплательщиков и требует законодательного разрешения.

Ключевые слова: контролируемые сделки, взаимозависимые лица, трансфертное ценообразование, необоснованная налоговая выгода

С целью реализации налоговой политики России в области контроля за ценой в сделках между взаимозависимыми лицами в 2012 г. был принят Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», которым НК РФ был дополнен разделом V.1, устанавливающим законодательные правила осуществления подобного рода контроля. При этом законодатель, определяя критерии и признаки контролируемых сделок,

исходил из того, какие именно экономические параметры сделки имеют значение для последующего формирования налоговых доходов бюджета, вводя контроль со стороны Федеральной налоговой службы только за определенными значимыми для публичного интереса сделками и действиями налогоплательщиков.

Очевидно, что, определив критерии контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами, законодатель сознательно оставил без контроля за уровнем рыночной цены все остальные сделки взаимозависимых лиц, не установив соответствующих полномочий для каких-либо территориальных налоговых органов. В результате в отношении таких сделок должна, по нашему мнению, применяться презумпция о соответствии цены, указанной сторонами в сделке, уровню рыночной, поскольку полномочия по опровержению обратного не предоставлены ни одному из территориальных или федеральных налоговых органов¹.

Тем не менее Министерство финансов РФ в своем письме от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 сформировало совершенно иное понимание норм нового раздела НК РФ о контроле за рыночностью цен в неконтролируемых сделках, согласно которому такой контроль вполне возможен. По мнению Минфина России, исходя из совокупности норм Кодекса сделки между взаимозависимыми лицами можно разделить на две группы, а именно:

- 1) контролируемые сделки, признаваемые таковыми при соблюдении положений ст. 105.14 НК РФ;
- 2) иные сделки между взаимозависимыми лицами (неконтролируемые).

При этом в ходе проверки цен по неконтролируемым сделкам налоговый орган помимо «нерыночности» этих цен, определяемой с помощью методов, указанных в главе 14.3 НК РФ, должен доказать факт манипулирования налогоплательщиком ценой в такой сделке, т.е. некий умысел на получение необоснованной налоговой выгоды. Установление и доказывание подобного рода фактов должно осуществляться территориальными налоговыми в рамках обычных камеральных или выездных налоговых проверок.

В развитие указанной правовой позиции Минфина России ФНС России, в свою очередь, издает обязательное для применения всеми налоговыми инспекциями письмо от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок». В п. 1.3.4 данных рекомендаций территориальным налоговым органам, проводящим выездные налоговые проверки, прямо предписано осуществлять контроль соответствия цен рыночным в любых случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами, в том числе с применением методов, установленных главой 14.3 НК РФ.

¹ Подобного рода правовая позиция отмечается в ряде судебных решений. См., напр.: постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.01.2015 по делу № А45-17329/2013; Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.07.2015 № Ф07-4769/2015 по делу № А26-7861/2014. Здесь и далее тексты нормативных актов и судебных решений используются и (или) цитируются по СПС «КонсультантПлюс».

В этом же контексте примечательно еще одно письмо ФНС России от 16.09.2014 № ЕД-4-2/18674@, в котором положения НК РФ о контроле за ценой в контролируемых сделках рассматриваются лишь как разграничение полномочий в части налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами по уровням системы налоговых органов в Российской Федерации. То есть проверка соответствия цен в контролируемых сделках в силу п. 1 ст. 105.17 НК РФ осуществляется непосредственно ФНС России, в то время как проверка цен в сделках между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируруемыми в соответствии со ст. 105.14 НК РФ, может проводиться территориальными налоговыми органами в ходе камеральной или выездной налоговой проверки. По мнению ФНС России, положения абз. 3 п. 1 ст. 105.17 НК РФ предусматривают запрет на осуществление проверок цен в ходе камеральных и выездных налоговых проверок только в отношении контролируемых сделок.

Формирование изложенного выше подхода к применению норм НК РФ о контроле за ценой в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами демонстрирует игнорирование законодательной конструкции такого контроля, поскольку путем истолкования законодательных норм государственными органами фактически преодолеваются законодательные гарантии тем лицам, в отношении которых такой контроль осуществляется. В тех случаях, когда законодатель предоставляет властные полномочия налоговым органам по осуществлению контроля того или иного вида, он устанавливает все необходимые элементы подобной деятельности: объект, предмет, методы, контрольные мероприятия, порядок и сроки проведения, формы фиксации нарушений и др. В настоящее время контроль цены в неконтролируемых сделках, не установленный в Налоговом кодексе, лишен такой специальной законодательной регламентации, в результате чего складывается следующая ситуация.

Если налогоплательщик совершает контролируемую сделку, то согласно нормам НК РФ ему предоставляется целый ряд гарантий, в частности право на обоснование цены в заключенной сделке и подготовка соответствующей документации по сделке, право на выбор метода определения и обоснования рыночной цены и гарантия того, что налоговый орган в процессе специальной проверки не сможет отступить от метода, выбранного налогоплательщиком, за исключением особых случаев, право на самостоятельные корректировки налоговой базы при несоответствии цены в сделке рыночной цене, право на симметричные корректировки, право на использование информации о рыночной цене по сделкам самого налогоплательщика с взаимозависимыми контрагентами, право на заключение соглашений о ценообразовании и др. Иными словами, когда законодатель вводит особый контроль в сфере налоговых отношений, он специальным образом регламентирует эту деятельность налогового органа, дабы избежать произвола со стороны властного органа и предоставить более слабой стороне в налоговых отношениях систему законодательных гарантий от произвольного изъятия дополнительных сумм налогов.

Если же налогоплательщик совершает неконтролируемую сделку с взаимозависимым лицом, то признание права налогового органа на осуществление контроля за ценой в такой сделке при отсутствии законодательного механизма контроля лишает налогоплательщиков тех гарантий, которые ему предоставлены в случае соверше-

ния контролируемых сделок. В частности, как показывает многочисленная судебная практика, сразу же начинаются споры о методах определения уровня рыночной цены, применяемых налогоплательщиком и налоговым органом. Кроме того, налогоплательщик, полагая, что сделка контролируемой не является, соответствующую документацию по сделке не оформляет и оказывается не готовым к претензиям со стороны налогового органа. Контрагент такого налогоплательщика по сделке не обладает правом на осуществление симметричных корректировок, которое должно быть закреплено законодательно. Применение правил об информации о рыночной цене в неконтролируемых сделках (к примеру, правило об определении рыночной цены на основании цен по сделкам с невзаимозависимыми контрагентами самого налогоплательщика) также обычно не соблюдается налоговыми органами. В результате налогоплательщик, совершивший неконтролируемую сделку с взаимозависимым лицом, лишается фактически всех специальных гарантий, которые связаны с такой особой разновидностью контроля, как контроль за ценой в сделках в целях налогообложения. В свою очередь, нормы НК РФ, регламентирующие проведение обычных камеральных или выездных проверок, не содержат гарантий, обусловленных особым экономическим смыслом предмета такого ценового контроля.

Большое значение при осуществлении контроля за рыночностью цены в сделках имеют применяемые методы определения рыночной цены. Налоговый контроль за ценами в сделках нацелен в основном на отслеживание правильности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. По мнению КС РФ, цена сделки для целей налогообложения должна корректироваться налоговыми органами не произвольно, а в строгом соответствии с методами, определенными соответствующими нормами налогового законодательства. Причем решение вопроса о том, возможно ли применение того или иного метода расчета рыночного уровня цены сделки в случае ее корректировки, должно производиться с учетом открытого перечня юридически значимых факторов и обстоятельств, позволяющих индивидуально подходить к оценке действий налогоплательщика². То есть методология определения рыночной цены должна быть определена исключительно законодательным образом, и налоговые органы не вправе использовать какие-либо иные методы или их сочетание, не предусмотренные НК РФ.

По мнению ФНС России³, при осуществлении контроля за ценой в неконтролируемых сделках налоговый орган вправе использовать для оценки размера необоснованной выгоды методы, указанные в главе 14.3 НК РФ, поскольку такой механизм предусмотрен Кодексом в отношении контролируемых сделок. При этом ФНС не указывает на невозможность применения территориальными налоговыми органами иных, не предусмотренных НК РФ методов, что приводит к неопределенности позиции налоговых органов в этом вопросе. Как показывает судебная практика, возникают ситуации с применением со стороны налоговых органов не установлен-

² См.: определение КС РФ от 20.10.2011 № 1484-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества „Коршуновский горно-обогатительный комбинат“ на нарушение конституционных прав и свобод абзацами первым и вторым пункта 3, пунктами 4, 5, 10 и 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации».

³ См.: письмо ФНС России от 16.09.2014 № ЕД-4-2/18674.

ных НК РФ методов определения рыночной цены или нарушением условий их применения.

В Налоговом кодексе для контролируемых сделок установлена определенная последовательность в применении методов, исключительность некоторых из них, а также правило о том, что в процессе проверки налоговый орган должен использовать тот метод определения рыночной цены, который был использован налогоплательщиком, в противном случае он должен будет доказывать несостоятельность примененного налогоплательщиком метода. Совершенно очевидно, что исходя из необходимости предоставления налогоплательщику конституционных гарантий определенности и стабильности его экономической деятельности и правовых позиций КС РФ установленные Налоговым кодексом правила применения методов должны соблюдаться *во всех случаях*, когда налоговый орган осуществляет контроль за соответствием цены в сделке уровню рыночных цен.

Представляется неопределенным также основание для осуществления контроля за ценой в неконтролируемых сделках, которое предлагает Минфин России, — манипулирование ценами в неконтролируемых сделках. Действующий Налоговый кодекс не раскрывает понятие «манипулирование ценой» для целей наступления налоговых последствий. В настоящее время лишь ст. 3 Федерального закона от 26.03.2003 № 35-ФЗ «Об электроэнергетике» дает специальное законодательное понимание манипулирования ценами на оптовом рынке электрической энергии (мощности) как совершение экономически или технологически не обоснованных действий, в том числе с использованием своего доминирующего положения на оптовом рынке, которые приводят к существенному изменению цен (цены) на электрическую энергию и (или) мощность на оптовом рынке. Совершенно очевидно, что приведенное толкование невозможно использовать для целей определения налоговых последствий.

Пытаясь восполнить законодательный пробел в понимании манипулирования ценами в целях осуществления налогового контроля, ФНС России предлагает следующую трактовку необоснованной выгоды, полученной налогоплательщиком в результате такого манипулирования. Необоснованной налоговой выгода может быть признана в том случае, если в результате манипулирования ценами в сделках доход перераспределяется стороне с меньшей эффективной ставкой налога, например в силу применения пониженных ставок, и (или) освобождения от налогообложения, и (или) наличия текущих убытков (убытков прошлых лет), которые могут быть учтены для целей налогообложения при определении финансового результата от такой сделки. Соответственно, манипулирование ценой, в результате которого расходы по сделке учитываются у стороны, применяющей повышенный уровень налогообложения и (или) имеющей значительный налогооблагаемый доход в соответствующем периоде, также может рассматриваться как направленное на получение необоснованной налоговой выгоды. Таким образом, при установлении фактов манипулирования ценами и получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды налоговому органу необходимо оценить результат сделки на предмет эффективного уменьшения суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации⁴.

⁴ См.: письмо ФНС России от 30.09.2015 № ЕД-4-2/17078@.

Заметим, что смысл, вкладываемый ФНС России в понимание манипулирования ценой в настоящее время, может измениться в любой момент под влиянием конкретных экономических обстоятельств, поскольку подобного рода разъяснение не имеет законодательной основы.

Таким образом, Минфин и ФНС России фактически путем расширительного толкования «обошли» законодательный механизм контроля за ценой в неконтролируемых сделках посредством использования категории необоснованной налоговой выгоды и ввели в практику деятельности налоговых органов разновидность контроля, не предусмотренную НК РФ.

Что касается судебной практики, сталкивающейся с проблемой контроля налоговых органов за ценами в неконтролируемых сделках, то в различных округах на сегодняшний день она складывается весьма противоречиво. С одной стороны, в ряде судебных решений отмечается, что нормы НК РФ не предусматривают, что цена сделки, не являющейся контролируемой, может быть предметом контроля в рамках обычных (камеральных и выездных) проверок⁵, а у территориального налогового органа в рамках указанных мероприятий налогового контроля отсутствует право контролировать цены в сделках между взаимозависимыми лицами. Такие действия противоречат п. 3 ст. 105.3 НК РФ, в силу которого признаются презумпция соответствия цены договора уровню рыночных цен и возможность доказательства обратного лишь Федеральной налоговой службой⁶.

С другой стороны, в ряде судебных решений отмечалась лишь недоказанность налоговым органом необоснованности налоговой выгоды при отсутствии прямой оценки самих полномочий территориального налогового органа осуществлять контроль за ценой в неконтролируемых сделках⁷.

Особое значение для разрешения судами анализируемых выше проблем стало принятие 11 апреля 2016 г. Верховным Судом определения № 308-КГ15-16651 по делу № А63-11506/2014, в котором Суд отметил, что по сравнению с ранее действовавшим правовым регулированием контроля цен положения раздела V.1 НК РФ сузили круг контролирующих органов, наделенных полномочиями по контролю цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами на соответствие цен рыночным ценам, предоставив такие полномочия исключительно ФНС России. Кроме того, установив специальные процедуры проведения данного вида контроля (сроки, ограничения по количеству проверок, возможность заключения соглашения о ценообразовании, право на симметричную корректировку), Налоговый кодекс исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами, подлежащих контролю в по-

⁵ См.: постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.01.2015 по делу № А45-17329/2013.

⁶ См.: постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.07.2015 № Ф07-4769/2015 по делу № А26-7861/2014.

⁷ См.: постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 11.06.2015 № 02АП-2934/2015; Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.04.2015 № Ф02-1033/2015 по делу № А10-2463/2014.

рядке, предусмотренном разделом V.1 НК РФ, сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, а также сделки, по которым объем доходов не превышает установленные ст. 105.14 НК РФ суммовые критерии.

Тем не менее Судебная коллегия, сделав вывод о превышении территориальным налоговым органом своих контрольных полномочий, в то же время указала, что взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами. То есть Суд все же допустил ситуацию контроля за неконтролируемыми сделками, когда будет доказана недобросовестность налогоплательщика и получение им необоснованной налоговой выгоды.

В результате, по нашему мнению, ситуация, складывающаяся в настоящее время в связи с контролем со стороны налоговых органов цен в сделках, не признаваемых контролируемыми, требует срочного законодательного урегулирования и выражения воли публичного субъекта в отношении самой возможности и необходимости осуществления налогового контроля подобного рода. При законодательном установлении такой необходимости должны быть определены соответствующие процедуры, а также гарантии, предоставляемые налогоплательщикам при осуществлении контроля налоговыми органами.